

O princípio do não-confisco em matéria tributária – Aspectos doutrinários e jurisprudenciais

Autor: Ingrid Schroder Sliwka

Juíza Federal

Publicado na Edição 15 - 22.11.2006

Sumário: Introdução 1. Do princípio do não-confisco. 2. Do princípio do não-confisco aplicado à infração tributária. 3. A multa moratória e o princípio do não-confisco. 4. A multa tributária de caráter estritamente punitivo. 5. Reconhecimento pelo Poder Judiciário da violação ao princípio do não-confisco – possibilidade e limites. 6. Conclusão. Referências.

Introdução

O objetivo do presente trabalho é apresentar um breve estudo sobre a aplicação do princípio do não-confisco em relação à multa tributária, seja a meramente moratória, seja a punitiva, na forma como vem sendo analisado pelos doutrinadores e pela jurisprudência.

Buscar-se-á saber se o princípio de vedação de tributo com efeito confiscatório se aplica também à sanção tributária e, em caso positivo, quais os limites de atuação do Poder Judiciário nesse controle.

Para o desenvolvimento do trabalho, o método utilizado será o dedutivo, com base em pesquisa bibliográfica na doutrina sobre o tema escolhido. Subsidiariamente, para ilustrar as construções efetuadas, recorrer-se-á aos textos constitucionais e legais e aos precedentes jurisprudenciais.

A abordagem será dialética, em razão da própria imprecisão científica do conceito de confisco, particularmente quando relacionado a sanções, hipótese em que é inevitável trabalhar com conceitos outros não estritamente científicos, tais como proibição de excesso, razoabilidade e comparação com previsão constante da legislação para situações similares.

O tema é relevante, especialmente porque não foram definidos, seja na Constituição, seja na legislação a ela posterior, parâmetros objetivos para delimitação do conceito e do seu alcance prático. A questão é objeto de muita discussão doutrinária e jurisprudencial, encontrando-se posições no sentido de aplicação mais ampla ou restritiva do princípio, havendo divergência quanto aos limites de atuação jurisdicional se detectada a infração à Constituição.

Por fim, o presente trabalho será estruturado partindo-se da definição do conceito do princípio do não-confisco, passando por sua contextualização constitucional. A seguir, será examinada brevemente a questão do princípio aplicado à obrigação tributária principal.

Nos capítulos seguintes, será abordada a aplicação do princípio à infração tributária, particularizando-se ao depois, com relação às multas moratória e punitiva. Em seguida, será enfrentada a forma de apreciação da questão em juízo. Em todo o trabalho serão pinçados exemplos de como a jurisprudência nacional vem tratando do tema.

Na conclusão, procuraremos demonstrar nossa posição sobre a questão.

Com a elaboração deste trabalho, esperamos contribuir para a reflexão sobre o princípio do não-confisco em relação às sanções tributárias, com uma idéia de aplicação mais ampla do princípio constitucional em análise e uma proposta de expurgo de eventual efeito confiscatório da multa pelo Poder Judiciário nos casos concretos.

1. Do princípio do não-confisco

O princípio do não-confisco consta do inciso IV do art. 150 da Constituição Federal de 1988, com a seguinte dicção:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV – utilizar tributo com efeito de confisco;”

Tal princípio, que nunca foi expresso em nenhuma das constituições brasileiras anteriores, constitui desdobramento do direito de propriedade, previsto no art. 5º, XXII, da Constituição Federal de 1988 e, enquanto tal, sempre esteve implicitamente previsto em nosso ordenamento constitucional, com maior reforço a partir de 1946, quando previsto explicitamente o princípio da capacidade contributiva.

O Estado, como organismo político, para instrumentalizar seu agir na realização do bem comum, necessita de recursos, na sua maioria hauridos através da competência tributária, que não dispensa limites

em um Estado Democrático de Direito, em que devem ser prestigiados os direitos e as garantias individuais dos cidadãos.

Assim, a tributação possui balizas jurídicas genéricas (por exemplo: dignidade da pessoa humana, princípio da legalidade, necessidade de tratamento igualitário, proteção à família) e específicas, constantes da Seção II do Título VI da Constituição da República, tais como reserva legal, isonomia, não-surpresa, irretroatividade, não-confisco e capacidade contributiva.

Paulo César Baria de Castilho afirma que a ausência de limites constitucionais quantitativos em relação à carga tributária não implica possa o Estado exigir o quanto quer dos contribuintes, em razão da existência na própria Constituição de limites de atuação estatal. Aponta a vedação à utilização do tributo com efeito de confisco como garantia fundamental à limitação da intensidade da exigência tributária:

“(...)Os princípios constitucionais tributários inseridos na Carta Magna e a expressa vedação à utilização de tributo com efeito de confisco consistem nas maiores garantias de que a tributação deve ser regrada, dentro do limite do razoável, mesmo porque o Estado não pode e nem deve asfixiar a iniciativa privada, sob pena de perder sua principal fonte de receitas.(1) ”

O princípio do não-confisco relaciona-se, ainda, com os princípios da capacidade contributiva e da proibição de excesso/proporcionalidade, de modo direto.

O primeiro impede que a tributação incida nas hipóteses em que não haja riqueza tributável, evitando a imposição sobre aqueles que não têm possibilidade de contribuir para as despesas do Estado.

A proibição de excesso, enquadrada como postulado por Humberto Ávila, “se fundamenta na idéia de que todos os direitos e princípios fundamentais, ainda que possam ser restringíveis, não podem ser atingidos no seu núcleo essencial, sendo esse núcleo definido como aquela parte do conteúdo de um direito sem a qual ele perde a sua mínima eficácia e, por isso, deixa de ser reconhecível como um direito fundamental”.(2)

A violação do princípio da proporcionalidade ou da proibição do excesso se revela, consoante doutrina citada por Gilmar Ferreira Mendes, “mediante contrariedade, incongruência, e irrazoabilidade ou inadequação entre meios e fins”.(3)

A doutrina constitucional atual, bem como o Supremo Tribunal Federal, nesse sentido, determina que as leis tributárias devem ser

analisadas com base no princípio da reserva legal proporcional, que tem como pressuposto não só a legitimidade dos meios utilizados e dos fins perseguidos pelo legislador, mas também a adequação dos meios para a consecução dos objetivos e a necessidade de sua utilização, com respeito ao direito de propriedade e da liberdade.

Ainda que a conceituação do tributo com efeito de confisco seja razoavelmente pacífica e não enseje maiores preocupações, seu alcance e seus contornos práticos, enquanto parâmetro limitador da imposição tributária, não se apresentam bem definidos, provocando dúvidas acerca de seus efeitos e, particularmente, da sua aplicação judicial aos casos concretos.

Confisco consiste na tomada compulsória da propriedade pelo Estado, sem indenização. Já o tributo confiscatório é, segundo Carrazza, aquele que “esgota a riqueza tributável das pessoas, isto é, que não leva em conta suas capacidades contributivas”, (4) ou que, segundo Ives Gandra, “retire a capacidade de o contribuinte se sustentar e se desenvolver (ganhos para as suas necessidades essenciais e ganhos a mais do que estas necessidades para reinvestir ou se desenvolver)”. (5)

O princípio do não-confisco em matéria tributária tem aplicação direta quanto à obrigação principal, na medida em que a própria Constituição prevê a não-utilização do tributo com efeito de confisco. E, tributo, por sua vez, na definição do art. 3º do Código Tributário Nacional é “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (grifo nosso).

Fabio Brun Goldschmidt, citando farta doutrina, diz que a vedação constante da Constituição é mais ampla do que a mera vedação de confisco:

“(...) a noção de ‘efeito de confisco’ destina-se a atacar não somente o confisco disfarçado de tributação, mas também toda a imposição que, mediata ou imediatamente, redunde na supressão de parte substancial da propriedade. Casanova explica que se deve entender por efeito jurídico a produção de uma determinada modificação no mundo jurídico ou de uma determinada alteração nas situações jurídicas preexistentes. E o confisco, como efeito, pode produzir-se por diversas formas (entre elas, é claro, através do próprio confisco), independentemente da intenção do legislador de efetivamente confiscar a propriedade. O efeito confiscatório, segundo o autor, produzir-se-á por qualquer tipo de medida, sancionatória ou não, que redunde numa situação patrimonial tal ao sujeito passivo, que seja

similar à que resultaria aplicar-lhe uma pena confiscatória em sentido estrito. (...)

Dessa lição do autor, ao menos três conclusões podemos extrair: 1) o efeito do confisco é conceito bem mais amplo do que o confisco como instituição sancionatória; 2) sendo assim, o efeito de confisco, graficamente, começa antes do confisco em sentido estrito (porque não é necessariamente sancionatório), e no confisco em sentido estrito encontra seu estágio final; 3) manter o caráter sancionatório que ontologicamente possui o instituto do confisco na delimitação do efeito confiscatório, implicaria desconhecer a tradicional definição de tributo (adotada pelo CTN) como prestação despida de caráter sancionatório.”(6)

Sobre a extensão do conceito e a identificação do efeito confiscatório bem discorreu o Ministro Celso de Mello nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.010-2/DF, julgada em set. de 1999:

“A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde a habitação, por exemplo). A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. – O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade.” (7)

Delineado o conceito de confisco tributário, como sendo a incidência que afete de maneira irrazoável o patrimônio e/ou os rendimentos do

contribuinte, passaremos à análise de sua aplicabilidade em relação à infração tributária.

2. Do princípio do não-confisco aplicado à infração tributária

Não há limitação constitucional expressa quanto ao exercício do múnus punitivo em matéria tributária, sendo atribuição do legislador a fixação de penalidades e dos respectivos valores.

Entretanto, há o princípio genérico de proibição da privação de bens sem o devido processo legal, constante do art. 5º, LIV, e da vedação do tributo confiscatório no art. 150, IV, ambos da Constituição Federal de 1988.

Dessa forma, o confisco, enquanto sanção, é vedado, a não ser em casos expressamente autorizados que, segundo Sacha Calmon Navarro Coelho, são três: “a) danos causados ao Erário; b) enriquecimento ilícito no exercício do cargo, função ou emprego na administração pública; c) utilização de terra própria para cultivo de ervas alucinógenas”.(8)

O confisco na acepção de pena, conforme Sacha, somente pode ser direcionado a bens obtidos em razão de atividade ilícita, com base em lei específica tipificante, e sua aplicação depende de processo de execução especial.(9)

Quanto ao princípio tributário de vedação do confisco, há discussão na doutrina sobre a sua aplicabilidade à multa. Em artigo publicado em coletânea coordenada por Octávio Campos Fischer, Dalton Luiz Dallazem resume as conclusões a que chegaram diversos doutrinadores no 25º Simpósio Nacional de Direito Tributário:

“Quanto à aplicação do princípio às multas tributárias, necessário registrar que o 25º Simpósio Nacional de Direito Tributário promovido pelo Centro de Extensão Universitária analisou o tema da extensão do não-confisco também às penalidades, e as conclusões podem assim ser divididas:

a) a garantia estende-se às multas (Ives Gandra da Silva Martins, José Augusto Delgado, Diva Malerbi, Ricardo Lobo Torres, Maria Terese de Cárcomo Lobo, Américo Masset Lacombe, Cecília Maria Marcondes Hamati, José Eduardo Soares de Melo, Marilene Talarico Martins Rodrigues, Helenilson Cunha Pontes, Francisco de Assis Alves, Plínio José Marafon, Wagner Balera, Antonio Manoel Gonzalez, Dirceu Antonio Pastorello, Luiz Antonio Caldeira Miretti, Vinicius T. Campanile, Edison Carlos Fernandes, João Francisco Bianco, Douglas Yamashita, Fernando de Oliveira Marques, Fátima F. Rodrigues de Souza, Rogério Vidal Gandra da Silva Martins, José Ruben Marone e Valdir de Oliveira Rocha);

b) a garantia é restrita aos tributos, não abrangendo as multas (Ricardo Mariz de Oliveira, Vittorio Cassone, Antonio José da Costa, Yoshiaki Ichihara, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho e Adriana Piraíno).”(10)

No mesmo texto, o autor aponta como defensores da extensão do princípio às multas: Antônio Roberto Sampaio Dória, Zelmo Denari, Sacha Calmon Navarro Coêlho e Ângela Maria da Motta Pacheco e, em posição contrária: Misabel Abreu Machado Derzi e Hugo de Brito Machado.(11)

Estevão Horvath(12) diz que o rigor científico impede a aplicação do princípio tributário do não-confisco à multa, pois os princípios que regem as infrações são distintos daqueles que informam a tributação. No entanto, reputa incidente o princípio de proteção ao direito de propriedade, vedando o confisco genericamente considerado.

Vittorio Cassone, de sua parte, embora também entenda que a proibição do confisco não se aplique à multa, porque a sonegação não se coaduna com outros princípios constitucionais postos em relevo nos arts. 1º e 3º (cidadania, dignidade da pessoa humana, valores sociais do trabalho), sustenta que a legislação de regência das penalidades “deve conter-se dentro dos limites da proporcionalidade e da razoabilidade, sob pena de afrontar a estes princípios constitucionais implícitos”.(13)

Ainda, parcela significativa da jurisprudência entende que o princípio somente se aplica à obrigação principal (e multa não é tributo), e parte se posiciona pela inadmissibilidade da apreciação judicial do que seja o confisco, ao argumento de que a definição da alíquota da multa é matéria afeta ao legislador. Nesse sentido:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. CAPITALIZAÇÃO DE JUROS. PROIBIÇÃO. SÚMULA Nº 121/STF. MATÉRIA JURÍDICA DEVIDAMENTE DEBATIDA NA INSTÂNCIA A QUO. PRECEDENTES. (...)

2 (...); b) segundo entendimento desta Corte, a capitalização dos juros não é vedada em matéria tributária, bem como é legal a utilização da Taxa SELIC; c) a norma constitucional que proíbe o confisco não se aplica à multa, pois é direcionada aos tributos e não às sanções, que têm o objetivo de dar eficácia à atividade fiscal. (...)

(STJ, AgRg no RESP 627315/RS, Proc. 2003.0233535-8, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, julg. 08.06.04, DJ 09.08.04, pág. 193)

TRIBUTÁRIO. FRAUDE. NOTAS FISCAIS PARALELAS. PARCELAMENTO DE DÉBITO. REDUÇÃO DE MULTA. LEI Nº 8.218/91. APLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE CONFISCO. TAXA SELIC. LEI Nº 9.065/95. INCIDÊNCIA.

Recurso Especial contra v. Acórdão que considerou legal a cobrança da multa fixada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) e determinou a incidência da Taxa SELIC sobre os débitos objeto do parcelamento. (...)

3. É legal a cobrança de multa, reduzida do percentual de 300% (trezentos por cento) para 150% (cento e cinquenta por cento), ante a existência de fraude por meio de uso de notas fiscais paralelas, comprovada por documentos juntados aos autos. Inexiste na multa efeito de confisco, visto haver previsão legal (art. 4º, II, da Lei nº 8.218/91). (...)

5. A exclusão da multa ou a sua redução somente ocorrem com suporte na legislação tributária.

6. Recurso não provido.

(STJ, RESP 419156/RS, Proc. 2002.0027848-7, 1ª Turma, unânime, Rel. Min. José Delgado, julg. 07.05.02, DJ 10.06.2002, p. 162)

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. PRESUNÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA DA CERTIDÃO DA DÍVIDA ATIVA. MULTA. CONFISCO. HONORÁRIOS.

1. A multa punitiva não tem caráter de tributo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, IV, da CF/88. (...)

(TRF-1ª Região, AC 200238000022420/MG, 4ª Turma, unânime, Rel. Des. Fed. Hilton Queiroz, julg. 08.04.03, DJ 15.05.03, pág. 148).

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TAXA SELIC. APLICABILIDADE AOS DÉBITOS FISCAIS. ANATOCISMO. NÃO-COMPROVAÇÃO. MULTA MORATÓRIA. CONFISCO. INOCORRÊNCIA. APLICAÇÃO CONJUNTA DE MULTA E JUROS. POSSIBILIDADE. (...)

O artigo 150, IV, da Carta Constitucional é dirigido a tributos, e não à multa moratória. Ademais, não demonstrado que a sua aplicação levou a embargante à insolvência. (...)

(TRF-4ª Região, AC 654046, Proc. 200271000419024/RS, 1ª Turma, unânime, Rel. Des. Fed. Wellington M. de Almeida, julg. 18.08.04, DJU 01.09.04, pág. 558)"

De fato, a multa tributária é prestação pecuniária compulsória incidente em decorrência da prática de um ilícito (descumprimento de obrigação ou não pagamento do tributo na data prevista), diferenciando-se do tributo, que decorre normalmente de fato lícito (à exceção do disposto no art. 118, I, do Código Tributário Nacional).

Sua natureza é punitiva ou cominatória, na medida em que figura como meio coativo para induzir ao cumprimento de deveres tributários instrumentais ou prevenir o ilícito fiscal, ou seja, a infração substancial ou material.

Não obstante, como já referido, parte expressiva da doutrina entende aplicável o princípio do não-confisco também ao encargo punitivo, partindo do pressuposto de que tal princípio é corolário do princípio

da propriedade e relaciona-se com os princípios da capacidade contributiva e da proporcionalidade.

E, se assim é, não pode haver distorção entre a multa estabelecida em lei e a finalidade com ela objetivada, sob pena de violação aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Gilmar Mendes resume a questão, deixando claro que não basta atentar para a legalidade no estabelecimento de restrições a direitos, devendo estas ser compatíveis com o fim por elas visado:

“Portanto, a doutrina constitucional mais moderna enfatiza que, em se tratando de imposição de restrições a determinados direitos, deve-se indagar não apenas sobre a admissibilidade constitucional da restrição eventualmente fixada (reserva legal), mas também sobre a compatibilidade das restrições estabelecidas com o princípio da proporcionalidade.”(14)

A multa tem como bases filosóficas para a aplicação, consoante Cláudio Renato do Canto Farág, a repressão à sonegação fiscal, o desestímulo à infração tributária (seja pelo atraso, seja pelo descumprimento de obrigações) e a ressocialização do infrator. Quanto a esta última base, anota o referido autor que:

“(...) a multa deve ser estabelecida de forma a possibilitar que o infrator possa pagar pelo seu ato sem inviabilizar sua atividade econômica. A multa não pode ser imposta sem a mensuração de que, em verdade, a existência da pena é acessória e deve induzir à observância do dever principal. Sendo assim, a multa fiscal não pode ter como fim o intuito de arrecadar valores, uma vez que esta é a função do tributo em si. E ainda, que as multas fiscais não podem levar à inadimplência crônica.”(15)

Assim, para que a multa conserve as suas funções de punir, reprimir e ressocializar, não pode deixar de observar o parâmetro constitucional do não-confisco, aplicável à obrigação principal, visto que sua imposição tem como finalidade última garantir o recolhimento do tributo.

Tampouco o legislador pode utilizar a multa tendo como objeto imediato a arrecadação, pois esta somente serve à arrecadação de forma mediata, ou seja, como instrumento de proteção ao interesse do Fisco.

Não se pode olvidar, além disso, que a multa tributária, mesmo não sendo equiparável a tributo porque originária de ilícito, merece o mesmo regime jurídico para efeito de cobrança e, no momento do lançamento, passa a ser parte integrante do próprio crédito

tributário, na sua acepção mais ampla (§ 3º do art. 113 do Código Tributário Nacional), o que constitui forte indicativo da necessidade de aplicação das garantias do sistema constitucional tributário também a este encargo.

No entanto, considerando a essência da multa, que é a apenação de condutas antijurídicas, a aplicação do princípio do não-confisco há de ser feita de forma mitigada. Isso não significa que o legislador possa instituir multas em percentuais escorchantes, que adquiram proporção confiscatória se considerada a realidade histórica e econômica, sob pena de agir imoderadamente e sem observância ao princípio da razoabilidade.

Assentada a aceitação da aplicação do referido princípio à multa por parcela significativa da doutrina, passaremos a discorrer sobre as multas moratória e punitiva, seu conceito, e a forma como a jurisprudência vem enfrentando a matéria.

3. A multa moratória e o princípio do não-confisco

Como referido no capítulo anterior, dividimos as multas fiscais em dois tipos, adotando a classificação utilizada por Cláudio Renato dos Santos Farág:

"(...) as multas fiscais podem ser de dois tipos, dependendo da obrigação tributária descumprida: em virtude do atraso no pagamento (multas fiscais moratórias) e pelo descumprimento de deveres jurídicos outros que não a obrigação de pagar o tributo em dia (multas fiscais punitivas ou por infração ou isoladas). (...)

Para o nosso estudo é fundamental o estabelecimento das diferenças entre as duas espécies de multas, mas é importante que fique claro, conforme já dito, que as duas têm caráter punitivo. Enquanto uma pune a mora, outra pune qualquer outra violação à legislação tributária. Por isso, temos que a multa, por exemplo, pela não apresentação de livros fiscais ou pela distribuição indevida de lucros, embora com fenomenologia diferente da multa imposta pelo atraso, tem a mesma essência de punir o infrator."(16)

A multa moratória, assim, exsurge da lei e decorre do mero não-adimplemento do tributo a tempo, não dependendo de qualquer ato ou providência preliminar da Fazenda para sua exigibilidade.

Tem natureza punitiva (não compensatória como sustenta parte da doutrina), conforme já decidido pelo Supremo Tribunal Federal no RE 79.625-SP, valendo transcrever excerto do voto do Min. Moreira Alves no referido julgado, pois bem resumiu a causa de sua incidência:

referência	Taxa Mensalizada	Taxa anual %	Taxa acumulada no Ano - %	Taxa acumulada em 12 Meses - %
ABR/2004	1,2323	15,56	5,14	20,32
MAI/2004	1,2650	16,00	6,47	19,44
JUN/2004	1,2240	16,00	7,78	18,60
JUL/2004	1,2650	16,00	9,14	17,80
AGO/2004	1,2650	16,00	10,52	17,16
SET/2004	1,2329	16,12	11,88	16,75
OUT/2004	1,2966	16,43	13,33	16,47
NOV/2004	1,2928	16,97	14,80	16,35
DEZ/2004	1,3759	17,51	16,38	16,38
JAN/2005	1,4076	17,89	1,41	16,50
FEV/2005	1,3047	18,41	2,73	16,60
MAR/2005	1,4837	18,94	4,25	16,82
ABR/2005	1,4633	19,33	5,79	17,09

Comparando-se os dados constantes dessas tabelas, verifica-se que o valor mensal da taxa SELIC excede, em muito, o montante da variação monetária medida por índices oficiais somada ao percentual de 1% (um por cento), que era a taxa originalmente prevista no art. 161, §1º, do CTN. Assim, a reparação pelo dano causado com o não-recolhimento de tributo é feita à suficiência na forma propugnada pela legislação atual.

No país se vive, já há uma década, situação de baixa inflação, com tendência à estabilidade.

Nesse panorama, a previsão na legislação de multas meramente moratórias em patamares que chegam a 120% (cento e vinte por cento), v.g. § 1º do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97, não se apresenta em consonância com o princípio da proporcionalidade, adquirindo feição confiscatória.

Com tal exigência, resta consumida a própria riqueza do contribuinte, superando os fins da lei que sanciona, quais sejam, punir o contribuinte faltoso, prevenir a infração, aplicar a igualdade com os contribuintes cumpridores da norma e garantir o ingresso de receita para o Estado.(19)

Não se olvide que a título de indenização pela mora incorrida, o Fisco já recebe: a) os juros moratórios, que refazem a perda decorrente da falta de disponibilidade do valor do tributo dentro do prazo legal; e b) a correção monetária, que garante o poder de compra da moeda,

através de sua atualização, recuperando os prejuízos decorrentes da inflação. Resta à multa, assim, somente a função de punição.

Já na década de 70, a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal, apreciando o Recurso Extraordinário 81.550/MG, julgado em 20.05.75, acórdão relatado pelo Ministro Xavier de Albuquerque, reconheceu que multa equivalente a 100% (cem por cento) do imposto devido tem feição de confisco, reduzindo-a para 30% (trinta por cento), percentual entendido razoável para reparar a impontualidade. A mesma Turma confirmou decisão de redução de multa nos mesmos patamares no Recurso Extraordinário 91.707/MG, julgado em 11.12.79 (DJ 29.02.80), relatado pelo Ministro Moreira Alves, tendo em conta a desproporcionalidade entre seu montante e a conduta reprimida.(20)

Em julgado mais recente o posicionamento não foi diverso, tendo o Plenário decidido pela inconstitucionalidade dos §§ 2º e 3º do art. 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, que previa multas decorrentes do não-recolhimento de impostos e taxas não inferiores a duas vezes o seu valor e multas decorrentes de sonegação não inferiores a cinco vezes o valor do tributo (ADI n 551-1/RJ, julg. em 24.10.02, unânime, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 14.02.03).

Por fim, a análise do efeito confiscatório da multa moratória foi renovada no Recurso Extraordinário 239.964-4/RS, julgado pela 1ª Turma em 15.04.03 (DJ 09.05.03), em acórdão relatado pela Ministra Ellen Gracie Northfleet. Nesse julgado, foi rejeitada a violação do princípio no caso de multa fixada no patamar de 20% (vinte por cento), porquanto o legislador teria atentado para a finalidade da multa de desencorajar a sonegação fiscal, com observância do regramento constitucional sobre a matéria. A decisão teve a seguinte ementa:

"IPI. MULTA MORATÓRIA. ART. 59. LEI 8.383/91. RAZOABILIDADE. A multa moratória de 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido não se mostra abusiva ou desarrazoada, inexistindo ofensa aos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco. Recurso extraordinário não conhecido."(21)

Há precedentes reconhecendo a excessividade da multa simplesmente moratória de 60%, entendendo-a onerosa, desproporcional e abusiva, determinando sua redução para patamares inferiores.

Assim, o decidido na Apelação Cível nº 2000.04.01.032749-6/SC julgada à unanimidade pela 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da

4ª Região em 25.10.01, em acórdão relatado pelo Juiz Convocado Leandro Paulsen, assim ementado:

“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SALÁRIO-EDUCAÇÃO. MULTA CONCORDATA. CONFISCO. JUROS.

A 1ª Seção desta Corte decidiu pela validade da exigência do salário-educação, tal como vinha sendo exigido, mesmo antes do advento da Lei 9.424/96.

A 1ª Seção desta Corte também já firmou posição no sentido da inaplicabilidade, às concordatárias, do art. 23, III, da Lei de Falências, de maneira que não se pode afastar a cobrança de multa moratória.

Multa simplesmente moratória de 60% mostra-se excessivamente onerosa, desproporcional e abusiva, assumindo inadmissível caráter confiscatório, sendo cabível a sua redução para 30%, prevista na própria legislação para o caso de inadimplemento superior a quinze dias.

Inexiste vício na aplicação da taxa SELIC.”

Em acórdão da mesma Turma, no qual foi suscitado o incidente de arguição de inconstitucionalidade em relação ao art. 61, IV, da Lei nº 8.383/91 e do art. 4º, IV, da Lei nº 8.620/93 por violação aos arts. 5º, caput e inciso XXII, e 150, IV, da Constituição Federal, o Relator, Juiz Leandro Paulsen, faz uma precisa análise da questão. Discorre sobre uma das causas comuns para o inadimplemento, qual seja, a falta de recursos financeiros, apontando a desproporcionalidade da sanção em relação à infração, tecendo ainda considerações acerca da discrepância na própria legislação vigente quanto aos patamares admissíveis de multa moratória:

“Uma multa de 60% não é, sempre e necessariamente, em si e por si, inconstitucional. Tudo dependerá da infração que através se pretende prevenir/punir. Pode-se entender que as sanções contra formas variadas de fraudes tributárias, em que dolosamente o contribuinte atua no sentido de iludir o Fisco, visando a deixar de pagar o que deve, possa exigir multa de tal calibre, ou até maior. Isso porque, nesses casos, a má-fé do contribuinte e sua ação deliberada de subtrair ao conhecimento do Fisco o seu crédito exija uma sanção elevada, que efetivamente iniba o contribuinte, submetendo-o ao risco de punição de tal monta que não lhe valha a pena corrê-lo.

Em face da simples mora, contudo, a cominação e aplicação de multa de 60% mostra-se absolutamente descabida. Basta referir – ainda que inaplicável em matéria tributária – que as multas contratuais em relações de consumo receberam, por força de lei, um teto de 2%. Não que se pretenda reduzir as multas moratórias em matéria tributária a tal patamar. Mas é um indicativo no sentido de que o

legislador não admite que a simples punição pela mora implica uma sobrecarga demasiada.

O simples inadimplemento pode ter inúmeras causas, entre as quais, se terá, normalmente, a falta de recursos financeiros para o cumprimento, em dia, das obrigações. Mas impor ao contribuinte, que já suporta correção/juros no pagamento atrasado, uma multa muito elevada implica desvirtuar a função da multa moratória, que passa de sanção pela mora, com vista a inibir a infração, a uma afronta descabida ao patrimônio do contribuinte. (...)

A legislação, aliás, tem fixado o teto de 20% para as multas moratórias devidas relativamente aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, conforme se vê do art. 61 da Lei 9.430/96, que estabelece multa diária de 0,33% limitada a 20%. Tem-se, pois, uma referência importante (...).”(22)

Assentada a premissa de que a vedação do confisco é aplicável à multa moratória, em prosseguimento, cabe indagar da extensão do princípio constitucional à multa de caráter punitivo.

4. A multa tributária de caráter estritamente punitivo

A multa punitiva, ou multa por infração, é aquela incidente pelo descumprimento de obrigação acessória ou no caso de ilícito fiscal. É cominada pelo agente administrativo mediante prévio procedimento constitutivo, cujo ponto de partida, no mais das vezes, é a lavratura do auto de infração.

Ontologicamente, a multa aqui denominada de estritamente punitiva não se distingue da multa moratória, pois ambas possuem natureza jurídica de pena, como consequência da violação de um dever-ser normativo.

Dada a identidade de suas naturezas jurídicas, tanto a multa moratória quanto a multa punitiva por auto de infração devem ter o mesmo tratamento jurídico-tributário, inclusive para efeito de garantias constitucionais, razão pela qual o princípio da vedação do confisco aplica-se também à multa punitiva.

Resta, assim, examinar a partir de que momento se configura o efeito confiscatório da multa punitiva.

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, as multas tornam-se confiscatórias quando agredem violentamente o patrimônio do cidadão, ultrapassando sua carga punitiva:

“Quanto ao ‘limite quantitativo’, entendemos que não podem as multas chegar ao confisco. Todavia, determinar o montante destas, em atenção a este postulado, é muito difícil. Afinal, há que evitar o

periculum in mora e dissuadir os infratores. As multas funcionam em busca desse objetivo.

O Direito brasileiro contempla alguns casos de multas elevadíssimas. A base de cálculo das penalidades é variável. Ora se baseiam no valor do imposto a pagar ou omitido, ora no valor comercial de mercadorias, ora no montante do interesse, ora em unidades previamente estatuídas como a Unidade Padrão Fiscal do Estado de Minas (UPFEMG). Os percentuais facilmente chegam a 100%, sendo comuns casos que surdem nos 300%.

A fixação das penalidades e os respectivos valores é atribuição do legislador. De modo específico, inexistem limitações ou princípios condicionando-lhe o múnus punitivo em tema tributário. Há, todavia, um princípio da Constituição proibindo o 'confisco'. Até que ponto tal vedação impede multas exacerbadas constitui o crucial da questão. (...)

Três conclusões é preciso extrair:

Em primeiro lugar, a de que no Brasil, a infração tributária não pode gerar o perdimento de bens e o confisco, que isto é vedado pela Constituição.

Em segundo lugar, a de que a infração tributária pode ocasionar penas pecuniárias mas não penas privativas da liberdade, atribuição da lei penal, nem pena de confisco ou perdimento de bens, que exige lei específica tipificante e um processo de execução especial.

Em terceiro lugar, a de que uma multa excessiva, ultrapassando o razoável para dissuadir ações ilícitas e para punir os transgressores (caracteres punitivo e preventivo da penalidade), caracteriza, de fato, uma maneira indireta de burlar o dispositivo constitucional que proíbe o confisco. Este só poderá se efetivar se e quando atuante a sua hipótese de incidência, e exige todo um processus. A aplicação de uma medida de confisco é algo totalmente diferente da aplicação de uma multa. Quanto desta é tal que agride violentamente o patrimônio do cidadão contribuinte, caracteriza-se como confisco indireto e, por isso, é inconstitucional. É bom sublinhar que a multa, conquanto ente sancionante, quando ingressa no patrimônio estatal, o faz como receita (as penalidades pecuniárias, na medida que implicam deveres de entrega de dinheiro ao Estado, traduzem fórmula de transferência de riqueza dos particulares para a Fazenda Pública. Em Ciência das Finanças, o pagamento da multa é classificado como receita derivada, ao lado dos tributos)." (23)

De sua parte, Luciano Amaro diz que a sanção tributária não pode ter o desiderato de arrecadação, pois deve ser estabelecida para estimular o cumprimento do dever do contribuinte:

"No campo das sanções administrativas pecuniárias (multas), é preciso não confundir (como faz, freqüentemente, o próprio legislador) a proteção ao interesse da arrecadação (bem jurídico tutelado) com o objetivo de arrecadação através da multa. Noutras

palavras, a sanção deve ser estabelecida para estimular o cumprimento da obrigação tributária; se o devedor tenta fugir ao seu dever, o gravame adicional representado pela multa que lhe é imposta se justifica, desde que graduado segundo a gravidade da infração. Se se tratar de obrigação acessória, a multa igualmente se justifica (pelo perigo que o descumprimento da obrigação acessória provoca para a arrecadação de tributos), mas a multa não pode ser transformada em instrumento de arrecadação; pelo contrário, deve-se graduá-la em função da gravidade da infração, vale dizer, da gravidade do dano ou da ameaça que a infração representa para a arrecadação de tributos.”(24)

Por um lado, as sanções contra formas variadas de fraudes tributárias, em que dolosamente o contribuinte atua no sentido de iludir o Fisco ou opera com atividades ilícitas, devem ser expressivas, para efetivamente alcançar os objetivos de prevenção, repressão e socialização.

Entretanto, tal não significa que possam ser atingidos quaisquer patamares ao talante do legislador, porque a multa tributária está sujeita a princípios constitucionais tributários e não tributários, como já bem apontado no precedente referido do Supremo Tribunal Federal, em que foi reconhecida não só a inconstitucionalidade de norma que previa sancionamento não inferior a duas vezes o valor do tributo em razão da mora, como também a da que previa multa não inferior a cinco vezes o valor do tributo em caso de sonegação (ADI 551/RJ).

A mesma exegese foi feita pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal ao decidir pela inconstitucionalidade do art. 3º, § único, da Lei 8.846/94 (dispositivo revogado pela Lei 9.532/97), que previa a aplicação de multa pecuniária de 300% (trezentos por cento) sobre o valor do bem objeto da operação ou do serviço prestado na hipótese de o contribuinte não haver emitido a nota fiscal relativa à venda da mercadoria.(25)

Por outro lado, o mesmo sodalício, em Recurso Extraordinário apreciado pela 1ª Turma em 12.11.02(26) , reputou adequada multa de 80% (oitenta por cento) incidente sobre contribuição não declarada, o que sinaliza para a rejeição de patamar superior a 100% (cem por cento) do valor da própria obrigação principal.

O Tribunal Regional Federal da 3ª Região tem diversos julgados(27) no sentido de redução de multa estritamente punitiva para metade do valor previsto em lei (que era de 100%), com base no princípio do não-confisco, vedado genericamente pelo art. 150, IV, da CF/88, ainda que com previsão somente para tributo.

Feitas essas considerações sobre as interpretações doutrinária e jurisprudencial do conteúdo e delimitação do princípio da vedação do confisco, passaremos a examinar os limites de atuação do Poder Judiciário no exame da questão.

5. Reconhecimento pelo Poder Judiciário da violação ao princípio do não-confisco – possibilidade e limites

Em que pese a dificuldade na aplicação do princípio do não-confisco nos casos concretos, visto que não se trata de um preceito matemático, Luciano Amaro indica que constitui um preceito informador tanto da atividade do legislador, como também do intérprete e do julgador os quais, à vista da situação concreta, “verificarão se um determinado tributo invade ou não o território do confisco”.(28)

Estevão Horvath aponta para o exame casuístico da matéria, na medida em que não há como dizer antecipadamente o que seja tributo com efeito de confisco. Segundo este autor:

“O percurso a ser utilizado para discorrer sobre o assunto consistirá na análise de diversos aspectos do jurídico, até chegar-se à conclusão de que somente o exame de cada caso que se nos depara pela frente. Não há como dizer aprioristicamente, de forma abstrata e genérica que seja posteriormente aplicada a tudo, o que a expressão ‘tributo com efeito confiscatório’ significa. É somente pela apreciação de cada situação concreta de instituição de tributo novo ou de aumento de tributo já existente que se poderá aferir se houve respeito ao princípio do ‘não-confisco’.”(29)

A dificuldade em se fixar o que se entende como tributo ou multa abusivos não pode ser erigida em óbice à apreciação judicial da questão, sob pena de resultado pior, que é o de permitir a exigência de sanção inconstitucional.

O critério adotado à solução da questão pelo Poder Judiciário, conforme os julgados supra referidos, tem sido o da razoabilidade.

Os precedentes do Supremo Tribunal Federal constituem importantes indicativos do que se entende como proporcional em matéria de multa moratória (RE 239964/RS, no qual foi havido como razoável o percentual de 20%) e em matéria de multa punitiva (ADIn 551-1/RJ, na qual o Min. Marco Aurélio, em seu voto, referiu que “as multas são acessórias e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal”).

Dalton Luiz Dallazem, na obra citada, ressalta que o problema há de ser submetido ao Poder Judiciário, na medida em que, sendo o não-confisco da propriedade um dos direitos fundamentais, a proteção

resta garantida, nos termos do art. 5º, XXXV, da CF/88, segundo o qual “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.(30)

No entanto, o autor citado defende, em face da indelegabilidade da função legislativa, que ao Poder Judiciário somente é dado afastar a aplicação da norma portadora de efeito confiscatório, não podendo arbitrar um valor, ainda que razoável. Salienta que a minoração da multa somente era possível no sistema processual anterior, em que o art. 114 do Código de Processo Civil de 1939 autorizava o juiz a julgar como se legislador fosse, nos casos em que autorizado a decidir por equidade. Na sistemática atual, sustenta caber somente o afastamento da multa, aguardando-se a iniciativa do legislador na edição de uma nova regra aplicável ao caso.(31)

Fabio Brun Goldshmidt adota o mesmo posicionamento, ao argumento de que é vedado ao Poder Judiciário funcionar como legislador positivo:

“Com efeito, no federalismo, que decide o que é Justo, em primeira mão, é o Poder Legislativo, que positiva o padrão ideal de conduta, determina o que é certo e o que é errado. Os representantes desse Poder é que foram legitimamente eleitos pelo povo para transmitir e formalizar, em textos legais, o sentimento de Justiça de uma dada sociedade. Ao Poder Judiciário somente cumpre fazer respeitar as medidas impostas pelo Poder Legislativo; incumbe-lhe aplicar os textos legais vigentes aos casos que lhe são submetidos. A realização da Justiça, pelo Poder Judiciário, faz-se a partir dos textos legais. Ele não possui autorização popular (constitucional) para criar a medida do justo, mas tão-somente, para fazer valer a medida do justo criada pelo Poder Legislativo.

É justamente por isso que sua função deve ser passiva, e nunca ativa, sob pena de subversão do princípio da separação de Poderes, através da avocação das competências constitucionais do Poder Legiferante. A centenária lição da jurisprudência americana (que veda ao Judiciário funcionar como legislador positivo), nesse sentido, permanece e deve permanecer sempre atual, porque ontológica ao próprio federalismo.

Ao Judiciário cabe aplicar a lei, ou declará-la inválida, caso contenha vícios. Não pode, contudo, pena de agressão dos arts. 2º e 6º, §4º, III, da CF, pretender reformular a lei viciada da forma que entender mais justo ou conveniente. A lei é uma só; e é válida ou inválida. Se inválida, não obriga, nem sequer existe. Evidentemente que não pode ser aplicada e muito menos modificada.”(32)

Orientação diversa, com a qual concordamos, é propugnada por Leandro Paulsen em seus comentários ao art. 150, IV, da CF/88, ao referir que a desproporcionalidade gritante entre o ilícito moratório e

a multa respectiva no percentual de 60% (sessenta por cento) autoriza a redução por determinação judicial.

Essa providência já foi adotada pelo Supremo Tribunal Federal nos julgados referidos no capítulo 4 deste trabalho, com redução de multa moratória de 100% (cem por cento) para 30% (trinta por cento), percentual entendido razoável para reparar a impontualidade (RE 81.550/MG e 91.707/MG).

Ressalta Leandro que o fato de a multa estar prevista em lei não dispensa a análise da validade do dispositivo, além de não haver impedimento à redução da multa, expurgando-a do excesso inconstitucional.(33)

Nos autos da AC 1999.71.00.010661-6/RS, acima citada, a 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região optou pela redução de texto, para alcançar interpretação conforme a Constituição:

“Certamente, a fixação do quantum em percentual pelo Relator deve causar estranheza àqueles que, aferrados à letra da lei, insistem em repetir a todo momento que ‘o juiz não deve ser legislador positivo’ sempre que ocorre necessidade de colmatar lacunas da lei ou adaptar o texto à convivência pacífica com a Lei Maior. Entretanto, evidenciado o caráter confiscatório, circunstância fática, que fazer? Afastar o texto legal, havendo-o por inconstitucional, quando possível é, em reduzindo o percentual, uma interpretação conforme a Constituição? Sou pela segunda das alternativas, pois sempre entendi que, embora não dotado o juiz de poder legiferante, sua condição de intérprete confere-lhe a faculdade de modificar a norma, emprestando-lhe utilidade; e a inconstitucionalidade constitui ultima ratio, esgotadas que sejam todas as tentativas de emprestar vida eficaz e benigna ao texto de lei que se afigura defeituoso ou incompatível com as demais normas existentes no universo jurídico.”(34)

O expurgo do excesso inconstitucional faz viver com mais intensidade o valor pela norma protegido, porque a decretação da inconstitucionalidade com afastamento total da norma, como se não existisse, geraria situação iníqua. Se o confisco está na oneração excessiva, a multa não é integralmente inconstitucional, mas somente a partir de determinado ponto. Assim, o aproveitamento da norma que prevê o sancionamento de infração acaba emprestando utilidade à mesma, com salvaguarda da sua aplicação nos limites em que guarda legitimidade perante a Constituição.

Por outro lado, apresenta-se inconveniente a edição pelo Poder Legislativo de norma genérica definidora do que seja o limite objetivo do não-confisco. A fixação por lei de limites objetivos enseja o risco

de, como bem lembra Fabio Brun “produzir um efeito diametralmente contrário ao pretendido: o legislador ordinário, nos três níveis federativos, poderia se sentir autorizado e até mesmo estimulado a elevar imediatamente os seus tributos ao teto legalmente permitido, sem qualquer pejo”.(35)

Além disso, as implicações de um princípio constitucional devem emanar da interpretação do texto, e não de edição de norma infraconstitucional, cabendo ao Poder Judiciário dar a interpretação última do que afronta, ou não, a Constituição, pois esta não fixou um limite numericamente definido. E o fez acertadamente, no entender de Misabel Derzi, porque “diversas circunstâncias podem interferir na configuração daquilo que seja ou não confiscatório”.(36)

A redução de multa confiscatória poderia ser efetuada, a nosso sentir, com aplicação subsidiária de outro princípio constitucional, qual seja o princípio da isonomia tributária.

Assim, por exemplo, a Lei nº 9.430/96 prevê, no art. 61, a limitação da multa moratória em 20% (vinte por cento) para os tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. Já a Lei nº 9.964/00 instituiu no parágrafo 10 do art. 2º a mesma multa constante da norma referida (Lei nº 9.430/96) para os débitos relativos às contribuições administradas pelo Instituto Nacional do Seguro Social incluídas no REFIS.(37) Ainda, a Lei nº 10.684/03 instituiu desconto de 50% (cinquenta por cento) nas multas incluídas em parcelamento de até 180 (cento e oitenta) prestações, seja dos débitos para com a Receita Federal ou Fazenda Nacional, seja para os débitos junto ao Instituto Nacional do Seguro Social.(38)

A limitação legal do valor da multa moratória e sua minoração/equiparação em caso de débitos incluídos em parcelamentos fiscais deferidos por longos e até indeterminados períodos (PAES e REFIS) sinalizam a admissão pelo próprio Poder Legislativo da dificuldade do contribuinte em arcar com o encargo moratório na forma como exigido na lei.

Dessa forma, a interpretação há de levar em conta as circunstâncias históricas e econômicas do momento da incidência da norma, bem como o princípio da isonomia e o que o legislador entende como razoável nas normas editadas em último lugar em relação a outros tributos, o que não se confunde, ressalte-se, com a aplicação retroativa da norma mais benéfica, nos termos do art. 106, II, do Código Tributário Nacional, amplamente aceita na jurisprudência.]

Conclusão

O confisco consiste na tomada compulsória da propriedade pelo Estado, sem indenização, e o tributo com efeito confiscatório é aquele que não leva em conta a capacidade contributiva do sujeito passivo.

O princípio do não-confisco parte da proteção constitucional à propriedade privada e, especificamente em matéria tributária, tem ligação com os princípios da capacidade contributiva e da proporcionalidade/vedação de excesso.

Sua aplicação em relação às infrações tributárias decorre dos princípios acima, além do que a Constituição veda a pena de perdimento de bens e de confisco por ilícito exclusivamente tributário.

O fato de ser atribuído à multa tributária regime jurídico idêntico ao do tributo para efeito de cobrança (§3º do art. 113 do Código Tributário Nacional) constitui forte indicativo da necessidade de aplicação, também às sanções, das regras constitucionais limitadoras da imposição tributária.

As multas têm finalidade preventiva, retributiva e ressocializadora, mas não arrecadatória, razão pela qual sua fixação em lei não deve ter como objetivo o ingresso de riquezas nos cofres públicos.

O princípio do não-confisco se aplica às multas punitivas e moratórias de forma mitigada, em face do seu característico de sanção, mas sempre com atenção ao feitiço não arrecadatório da multa, ao postulado da proporcionalidade e ao princípio da isonomia com relação a situações similares.

A multa moratória tem feição punitiva e não se destina a indenizar o Fisco pelo valor não recolhido, função reservada aos juros de mora e correção monetária. Em época de inflação baixa e aplicação de índice de juros pela taxa SELIC, a previsão na legislação de multas meramente moratórias em patamares superiores a 100% (cem por cento) não se apresenta em consonância com o princípio da proporcionalidade, adquirindo feição confiscatória.

O mesmo efeito se dá em relação às multas estritamente punitivas que ultrapassem em muito o valor do próprio tributo, ou mesmo o valor do bem ou riqueza que ensejou a tributação, extrapolando o dimensionamento necessário para desestimular o ilícito.

Ao Poder Judiciário, em sede de controle difuso de constitucionalidade, com base no princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional, a teor do art. 5º, XXXV, da CF/88, é conferido afastar a aplicação de norma legal confiscatória, sem afronta à tripartição de poderes.

Os precedentes do Supremo Tribunal Federal são importantes na sinalização dos limites a partir dos quais a sanção tributária se torna excessiva.

Atento aos critérios de proporcionalidade e razoabilidade, o Poder Judiciário pode reduzir multa tributária confiscatória, expurgando-a dos excessos. A redução da multa na via judicial acaba emprestando validade à norma que a instituiu, pois a declaração de inconstitucionalidade, com afastamento de aplicação da lei, constitui ultima ratio na interpretação judicial.

A apreciação judicial da matéria há que ser feita com o cuidado de não se converter o julgador em legislador alternativo, mas salvaguardando-se o primado da Constituição e com atenção às circunstâncias históricas e econômicas do momento da incidência da norma.

Referências

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Saraiva, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7. ed. Atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi. São Paulo: Forense, 1997.

CASSONE, Vittorio. Confisco em matéria tributária. In: Repertório IOB de Jurisprudência, nº 6, caderno 1, 2ª quinzena de março de 2000, p. 149/153.

CASTILHO, Paulo César Baria de. Confisco tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 9. ed.. São Paulo: Malheiros, 1997.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e prática das multas tributárias. 2. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1995.

FARÁG, Cláudio Renato do Canto. Multas fiscais – regime jurídico e limites de gradação. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

DALLAZEM, Dalton Luiz. O princípio constitucional tributário do não-confisco e as multas tributárias. In: FISCHER, Octavio Campos

(Coord.) et al. Tributos e direitos fundamentais. São Paulo: Dialética, 2004, p. 19/29.

GOLDSHMIDT, Fabio Brun. O princípio do não-confisco no direito tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

HORVATH, Estevão. O princípio do não-confisco no direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O sistema tributário na Constituição de 1988. São Paulo: Saraiva, 1989.

MENDES, Gilmar Ferreira. O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: novas leituras. In: Repertório IOB de Jurisprudência, nº 14, caderno 2, 2ª quinzena de julho de 2000, p. 361/372.

PAULSEN, Leandro. Direito tributário – Constituição e Código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

Tabelas de índices, disponíveis em: . Acesso em: 17 mai. 2005.

Notas

1. CASTILHO, Paulo César Baria de. Confisco tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 25.

2. ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 389.

3. MENDES, Gilmar Ferreira. O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: novas leituras. In: Repertório IOB de Jurisprudência, nº 14, caderno 2, 2ª quinzena de julho de 2000, p. 361/372, p. 372.

4. CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 9. edição. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 70.

5. MARTINS, Ives Gandra da Silva. O sistema tributário na Constituição de 1988. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 140.

6. GOLDSHMIDT, Fabio Brun. O princípio do não-confisco no direito tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 50/51.

7. Supremo Tribunal Federal. ADIn-MC 2.010-2/DF, Plenário, Relator Min. Celso de Mello, julgado em 30.09.99, publicado no DJU de 12.04.02, p. 51.

8. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e prática das multas tributárias. 2. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1995, p.65.
9. Ibidem, p. 64/66.
10. DALLAZEM, Dalton Luiz. O princípio constitucional tributário do não-confisco e as multas tributárias. In FISCHER, Octavio Campos (Coord.) et al. Tributos e direitos fundamentais. São Paulo: Dialética, 2004, p. 24/25.
11. Ibidem, p. 25.
12. HORVATH, Estevão. O princípio do não-confisco no direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002, p. 114/116.
13. CASSONE, Vittorio. Confisco em matéria tributária. In Repertório IOB Jurisprudência, nº 6, caderno 1, 2ª quinzena de março de 2000, p.149.
14. Ibidem, p. 371.
15. FARÁG, Cláudio Renato do Canto. Multas fiscais – regime jurídico e limites de gradação. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 29.
16. Ibidem, p. 54.
17. Supremo Tribunal Federal. RE 79.625/SP, Plenário, Relator Min. Cordeiro Guerra, julg. 14.08.75, publicado no DJU de 16.06.1976.
18. Dados obtidos no site <http://www.portalbrasil.net/indices.htm>. de dados do Portal B, USP/FIPE, DIEESE, Banco Central e Agência Brasil.
19. Sobre a desproporcionalidade do percentual de 60% (sessenta por cento), fixado em época de hiperinflação, para a repressão da mora, vide Tribunal Regional Federal da 4ª Região. AC 1999.71.00.010661-6/RS, 1ª Turma, Rel. Des. Fed. Luiz Carlos de Castro Lugon, julg. 18.06.03, publicado no DJU de 13.08.03.
20. No mesmo sentido Supremo Tribunal Federal, RE 78.291, 1ª Turma, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, DJ de 23.10.74 e Recurso Extraordinário 82.510, 2ª Turma, Rel. Min. Leito de Abreu, DJ de 04.08.76.
21. Em sentido similar decidiu a 2ª Turma do TRF da 4ª Região, ao rejeitar a alegada excessividade de multa fixada em 30% do valor do tributo na AC 2001.70.09.000405-5/PR, julg. 06.04.04, Rel. Des. Fed. Antônio Albino Ramos de Oliveira, unânime.

22. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. AC 344990, Proc. 200004010634150/RS, 1ª Turma, unânime, Rel. Juiz Leandro Paulsen, julg. 05.11.03, publicado no DJU 03.12.03, p. 672.
23. Ibidem, p.66/67.
24. AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 11ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 439/440.
25. Supremo Tribunal Federal. ADInMC 1.075/DF, Plenário, rel. Min. Celso de Mello, julg. 17.06.98, Informativo 115 do STF.
26. Supremo Tribunal Federal. RE 241074-2/RS, 2ª Turma, unânime, Rel. Min. Ilmar Galvão, julg. 12.11.02, DJ 19.12.02.
27. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, AC 554420/SP, Proc. 199903991121460/MS, 6ª Turma, unânime, Rel. Des. Fed. Salette Nascimento, julg. 13.12.00, DJ 18.04.01, p. 126. AC 333414, Proc. 96.03.064332-7, 6ª Turma, unânime, Rel. Des. Fed. Mairan Maia, julg. 24.10.01, DJ 10.01.02).
28. Ibidem, p.145.
29. Ibidem, p. 10.
30. Ibidem, p. 26
31. Ibidem, p. 28/29.
32. Ibidem, p. 277/278.
33. PAULSEN, Leandro. Direito tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 5ª edição. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2003.
34. Ibidem, excerto do voto do Relator, Des. Fed. Luiz Carlos de Castro Lugon.
35. Ibidem, p. 93.
36. BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7ª ed. Atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi, São Paulo: Forense, 1997, p. 576.
37. Lei 9.964/00:

Art. 2º O ingresso no Refis dar-se-á por opção da pessoa jurídica, que fará jus a regime especial de consolidação e parcelamento dos débitos fiscais a que se refere o art. 1º. (...)

§ 10. A multa de mora incidente sobre os débitos relativos às contribuições administradas pelo INSS, incluídas no Refis em virtude de confissão espontânea, sujeita-se ao limite estabelecido no art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

38. Lei 10.684/03

Art. 1º Os débitos junto à Secretaria da Receita Federal ou à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com vencimento até 28 de fevereiro de 2003, poderão ser parcelados em até cento e oitenta prestações mensais e sucessivas. (...)

§ 3º O débito objeto do parcelamento será consolidado no mês do pedido e será dividido pelo número de prestações, sendo que o montante de cada parcela mensal não poderá ser inferior a: (...)

§ 7º Para os fins da consolidação referida no § 3º, os valores correspondentes à multa, de mora ou de ofício, serão reduzidos em cinquenta por cento. (...)

Art. 5º Os débitos junto ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, oriundos de contribuições patronais, com vencimento até 28 de fevereiro de 2003, serão objeto de acordo para pagamento parcelado em até cento e oitenta presta